

V?c C-43/04

Finanzamt Arnsberg

v.

Stadt Sundern

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 25 – Spole?ný režim da?ového paušálu pro zem?d?lce – Pronájem honebních pozemk? v rámci obecního lesnického podniku – Pojem ‚zem?d?lské služby‘“

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 26. kv?tna 2005

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Režim da?ového paušálu pro zem?d?lce – Rozsah p?sobnosti – Operace nep?edstavující ani dodávky zem?d?lských produkt?, ani poskytování zem?d?lských služeb – Vylou?ení – Zem?d?lské služby – Pojem – Pronájem honebních pozemk? – Vylou?ení

(Sm?rnice Rady 77/388, ?lánek 25)

?lánek 25 šesté sm?rnice 77/388, který ?lenským stát?m umož?uje použít na zem?d?lce, pro které by použití b?žného režimu dan? z p?idané hodnoty nebo zjednodušeného režimu podle ?lánku 24 vedlo k obtížím, režim da?ového paušálu, musí být vykládán v tom smyslu, že se tento režim použije pouze na dodávky zem?d?lských produkt? a na poskytování zem?d?lských služeb, jak jsou vymezeny v odstavci 2 ?lánku 25, a že ostatní ?innosti vykonávané zem?d?lci podléhajícími da?ovému paušálu jsou podrobeny b?žnému režimu této sm?rnice.

V tomto ohledu musí být pátá odrážka ?l. 25 odst. 2 sm?rnice ve spojení s p?ílohou B této sm?rnice vykládána v tom smyslu, že pronájem honebních pozemk? zem?d?lcem podléhajícím da?ovému paušálu nep?edstavuje zem?d?lské služby ve smyslu této sm?rnice. V první ?ad? není nájem honebních pozemk? t?mito ustanoveními výslovn? uveden a nespl?uje podmínky jimi stanovené. Dále spole?ný režim da?ového paušálu p?edstavuje výjimku z b?žného režimu šesté sm?rnice, a musí být tedy použit pouze v mí?e nezbytné pro dosažení jeho cíle. Kone?n? vykládat pojem „zem?d?lské služby“ v tom smyslu, že pokrývá nájem, jako je nájem honebních pozemk?, který není ur?en pro zem?d?lské ú?ely a který se netýká za?ízení, která se obvykle používají v zem?d?lských, lesnických nebo rybá?ských podnicích, by nebylo v souladu ani s povahou, ani s cílem tohoto režimu.

(viz body 21, 26–27, 29, 31, výrok 1–2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

26. května 2005(*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 25 – Společný režim daňového paušálu pro zemědělce – Pronájem honebních pozemků v rámci obecního lesnického podniku – Pojem ‚zemědělské služby‘“

Ve věci C-43/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 27. listopadu 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 4. února 2004, v řízení

Finanzamt Arnsberg

proti

Stadt Sundern,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas (zpravodaj), předseda senátu, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský a A. Ó Caoimh, soudci,

generální advokát: P. Léger,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za německou vládu C.-D. Quassowskim a A. Tiemann, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu E. Svolopoulou a K. Marinou, jako zmocněnkyni,
- za Komisi Evropských společností D. Triantafyllouem a K. Grossem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 25 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci řízení mezi Stadt Sundern (obec Sundern) na jedné straně a Finanzamt Arnsberg (dále jen „Finanzamt“) na straně druhé ve věci použití společného režimu daňového zemědělského paušálu, stanoveného uvedeným článkem, na pronájem honebních pozemků v rámci obecního lesnického podniku.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3. Článek 25 šesté směrnice nazvaný „Společný režim daňového paušálu pro zemědělce“ stanoví:

„1. Jestliže by použití běžného režimu daně z přidané hodnoty nebo zjednodušeného režimu podle článku 24 vedlo k obtížím, mohou členské státy na zemědělce použít režim daňového paušálu, jehož účelem je náhrada daně z přidané hodnoty zaplacené při nákupu zboží a služeb zemědělcem, na něž se vztahuje režim daňového paušálu podle tohoto článku.

2. Pro účely tohoto článku se:

- ‚zemědělcem‘ rozumí osoba povinná k dani, která vykonává svou činnost v některém z níže uvedených podniků,
- ‚zemědělským, lesnickým nebo rybářským podnikem‘ rozumí podnik považovaný za zemědělský, lesnický nebo rybářský v daném členské státě v rámci činností zemědělské produkce, které jsou uvedeny v příloze A,
- ‚zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu‘ rozumí zemědělec, na něž se vztahuje režim daňového paušálu uvedený v odstavci 3 a následujících,
- ‚zemědělským produktem‘ rozumí zboží vyprodukované zemědělským, lesnickým nebo rybářským podnikem v daném členské státě v rámci činností uvedených v příloze A,
- ‚zemědělskou službou‘ rozumí kterákoliv služba uvedená v příloze B, kterou poskytuje zemědělec za použití vlastní pracovní síly a/nebo vybavení, které bývá běžně k dispozici v zemědělském, lesnickém nebo rybářském podniku, jež zemědělec provozuje,

[...]

5. Sazba paušální náhrady podle odstavce 3 se uplatní na ceny bez daně [...]. Tato náhrada vylučuje všechny jiné formy odpočtu.

[...]

9. Každý členský stát může vyloučit z režimu daňového paušálu určité kategorie zemědělce a zemědělce, u kterých uplatňování běžného režimu daně z přidané hodnoty nebo zjednodušeného režimu podle čl. 24 odst. 1 nevede k administrativním obtížím.

[...]“

4. Příloha B téže směrnice nazvaná „Seznam zemědělských služeb“ uvádí:

„Poskytování zemědělských služeb, které se obvykle uplatňují při zemědělské produkci, se považuje za poskytnutí zemědělských služeb, a patří mezi ně zejména:

- [...]
- nájem zařízení, které se obvykle používá v zemědělských, lesnických nebo rybářských podnicích, pro zemědělské účely,

– [...]“

Vnitrostátní právní úprava

5 §lánek 2 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG“), ve svém znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností p?vodního sporu, stanoví:

„1) Podnikatel je ten, kdo vykonává samostatn? p?myslovou, obchodní nebo profesní ?innost. Podnikem se rozumí veškeré p?myslové, obchodní nebo profesní ?innosti podnikatele. [...]

[...]

3) Právnícké osoby ve?ejného práva vykonávají p?myslovou, obchodní nebo profesní ?innost pouze v rámci svých provozoven p?myslového nebo obchodního charakteru (§l. 1 odst. 1 bod 6 a §lánek 4 Körperschaftsteuergesetz) a svých zem?d?lských nebo lesnických podnik?.

6 §lánek 24 UStG stanoví:

„1) Pro ?innosti zem?d?lského a lesnického podniku je da?, aniž je tím dot?ena druhá, t?etí a ?tvrtá v?ta, stanovená následovn?:

1. pro dodávky produkt? pocházejících z lesnického podniku, s výjimkou pila?ských produkt?, na 5 % vym?rovacího základu,

[...]

3. pro jiné ?innosti ve smyslu §l. 1 odst. 1 bodu 1 na 9 % vym?rovacího základu. [...] ?ástky dan? na vstupu jsou stanoveny na 5 % pro ?innosti uvedené v první v?t? bodu 1, respektive pro jiné ?innosti ve smyslu první v?ty na 9 % vym?rovacího základu pro tyto ?innosti. Jiný odp?et dan? na vstupu neexistuje. [...]

2) Zem?d?lským nebo lesnickým podnikem se rozumí:

1. zem?d?lské hospodá?ství, lesní hospodá?ství, vina?ství, zahradnictví, sada?ství, p?stování zeleniny, školky, všechny podniky, které p?stují plodiny a ?ásti plodin p?írodním zp?sobem, sladkovodní rybolov a rybníká?ství, chov ryb pro sladkovodní rybolov a rybníká?ství, v?ela?ství, sezónní pastva stád, jakož i p?stování osiva;

2. [...]

K zem?d?lským a lesnickým podnik?m zároveň pat?í p?idružené podniky, ur?ené k tomu, aby sloužily zem?d?lským a lesnickým podnik?m. [...]

3) Jestliže podnikatel vedle ?inností uvedených v odstavci 1 provádí rovnž jiné ?innosti, musí být zem?d?lský nebo lesnický podnik považován za podnik vedený v rámci struktury podniku odd?len?.

[...]“

P?vodní ?ízení a p?edb?žné otázky

7 Od roku 1994 až do roku 1999 pobírala Stadt Sundern p?íjmy z prodeje d?eva a lesnického podniku, jakož i z pronájmu soukromých honebních pozemk?. Protože pod?adila tyto pronájmy pod ?innosti ve smyslu „režimu da?ového paušálu“ stanoveného §lánkem 24 UStG, nep?iznala z

tohoto titulu da? z obratu.

8 V d?sledku kontroly na míst? m?l Finanzamt za to, že dot?ené pronájmy honebních pozemk? nespádají pod zem?d?lské a lesnické ?innosti ve smyslu tohoto ustanovení, ale musí být zda?ovány b?žnou daní v souladu s b?žným režimem zdan?ní. Proto vymáhal od Stadt Sundern platbu dan? z p?ídané hodnoty (dále jen „DPH“) za p?íjmy pocházející z t?chto pronájm?.

9 Stadt Sundern podala žalobu p?ed Finanzgericht proti dot?eným da?ovým vým?r?m. Tento soud vyhov?l uveden? žalob?, maje za to, že pronájem honebních pozemk? se neuskute?uje ani v rámci zem?d?lského a lesnického podniku, ani v rámci podniku pr?myslového nebo obchodního charakteru ve smyslu ?l. 2 odst. 3 UStG. Tento pronájem totiž nep?esahuje prostou správu majetku.

10 Finanzamt podal opravný prost?edek „Revision“ p?ed Bundesfinanzhof. Tvrdil, že uvedené pozemky byly v souladu s ?l. 2 odst. 3 UStG dány do nájmu v rámci lesnického podniku Stadt Sundern, ale že tyto pronájmy nep?edstavují zem?d?lské ?innosti ve smyslu ?lánku 24 UStG. V d?sledku toho navrhuje, aby uvedený pronájem byl podroben b?žnému režimu zdan?ní.

11 Bundesfinanzhof se táže, zda jeho judikatura, podle které pronájem honebních pozemk? nespádá do režimu da?ového paušálu pro zem?d?lce a je podroben b?žnému režimu zdan?ní, je slu?itelná s ustanoveními ?lánku 25 šesté sm?rnice, když pozemky, se kterými je spojeno právo honby, jsou sou?ástí zem?d?lského nebo lesnického podniku. Za t?chto podmínek se tento soud rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující otázky:

„1) Mají ?lenské státy, které provedly do svého vnitrostátního práva spole?ný režim da?ového paušálu pro zem?d?lce stanovený ?lánkem 25 [šesté] sm?rnice [...], možnost nebo povinnost osvobodit v kone?ném d?sledku zem?d?lce podléhající da?ovému paušálu od dan? z obratu?

2) V p?ípád? kladné odpov?di na první otázku: Platí toto pouze pro dodávky zem?d?lských produkt? a zem?d?lské služby nebo také pro ostatní ?innosti zem?d?lce podléhajícímu da?ovému paušálu, nebo jsou jiné ?innosti podrobeny b?žnému režimu [šesté] sm?rnice [...]?

Co z toho vyplývá pro pronájem honitby poskytnutý zem?d?lcem podléhajícím da?ovému paušálu?“

Úvodní poznámky

12 Úvodem je t?eba konstatovat, že p?esný dosah první otázky a její vztah ke druhé otázce nevyplývají jasn? z p?edkládacího rozhodnutí.

13 Nicmén? první otázka m?že být chápána tak, že sm??uje k ur?ení, zda ?lenský stát, který využil v souladu s ?lánkem 25 šesté sm?rnice možnost použít na zem?d?lce režim da?ového paušálu, má povinnost podrobit tyto zem?d?lce danému režimu, když tito zem?d?lci vykonávají ?innosti spadající do uvedeného režimu, nebo zda se jedná spíše o možnost.

14 Co se tý?e druhé otázky, tato v podstat? obsahuje dv? ?ásti. Jednak se p?edkládající soud táže, zda ?innosti vykonávané zem?d?lcem podléhajícím da?ovému paušálu, jiné než dodávky zem?d?lských produkt? a poskytování zem?d?lských služeb, jsou podrobeny spole?nému režimu da?ového paušálu. Krom? toho chce p?edkládající soud zjistit, zda pronájem honebních pozemk? p?edstavuje zem?d?lskou službu ve smyslu ?lánku 25 šesté sm?rnice.

15 P?itom je t?eba odpov?d?t na první otázku, jak je vykládána v bod? 13 tohoto rozsudku, jen tehdy, když bude druhá ?ást druhé otázky zodpov?zena kladn?.

16 Za takových podmínek je třeba obrátit pořadí otázek a zkoumat nejdříve dví části druhé otázky a následně případně první otázku.

K první části druhé otázky

17 První částí své druhé otázky se předkládající soud táže, zda musí být článek 25 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že společný režim daňového paušálu pro zemědělce se použije pouze na dodávky zemědělských produktů a poskytování zemědělských služeb, jak jsou vymezeny v odstavci 2 tohoto článku, a zda jiné činnosti vykonávané zemědělci podléhajícími daňovému paušálu jsou podrobeny běžnému režimu DPH.

18 Německá a řecká vláda, jakož i Komise Evropských společenství navrhuji přijmout kladnou odpověď na tuto otázku.

19 Je třeba konstatovat, že Soudní dvůr již měl příležitost vyjádřit se ke vztahu mezi společným režimem daňového paušálu pro zemědělce a běžným režimem DPH ve věci, jež vedla k rozsudku ze dne 15. července 2004, Harbs (C-321/02, Sb. rozh. s. I-7101).

20 Z tohoto rozsudku vyplývá, že činnosti jiné než dodávky zemědělských produktů a poskytování zemědělských služeb ve smyslu článku 25 odst. 2 šesté směrnice vykonávané zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu v rámci zemědělského podniku zůstávají podrobeny běžnému režimu šesté směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Harbs, body 31 a 36).

21 V důsledku toho je na místě odpověď na první část druhé otázky, že článek 25 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že se společný režim daňového paušálu pro zemědělce použije pouze na dodávky zemědělských produktů a na poskytování zemědělských služeb, jak jsou vymezeny v odstavci 2 tohoto článku, a že ostatní činnosti vykonávané zemědělci podléhajícími daňovému paušálu jsou podrobeny běžnému režimu uvedené směrnice.

K druhé části druhé otázky

22 Podstatou druhé části druhé otázky předkládající soudu je, zda pronájem honebních pozemků zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu představuje zemědělské služby ve smyslu páté odrážky čl. 25 odst. 2 šesté směrnice, ve spojení s přílohou B této směrnice, ve které jsou uvedeny zemědělské služby.

23 Německá vláda a Komise mají za to, že tato otázka má být odpovězena záporně, když pronájem honebních pozemků není uveden v příloze B šesté směrnice. V tomto ohledu zdrazňují, že článek 25 této směrnice musí být vykládán restriktivně, v souladu s jeho povahou coby výjimky.

24 Je třeba připomenout, že pro určení dosahu ustanovení práva Společenství je na místě vzít do úvahy zároveň jeho znění, jeho kontext a jeho cíle (rozsudky ze dne 15. října 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Recueil s. I-5279, bod 11, a výše uvedený Harbs, bod 28). Kromě toho z požadavků jak jednotného používání práva Společenství, tak zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení práva Společenství, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení smyslu a rozsahu tohoto ustanovení, musí být běžně vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celém Společenství, přičemž tento výklad je třeba nalézt s přihlédnutím ke kontextu ustanovení a cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (viz zejména rozsudky ze dne 18. ledna 1984, Ekro, 327/82, Recueil s. 107, bod 11, a ze dne 17. března 2005, Feron, C-170/03, Sb. rozh. s. I-2299, bod 26).

25 Musí být konstatováno, že výklad obhajovaný německou vládou a Komisí je potvrzen zněním dotčených ustanovení, kontextem, v němž se nachází, jakož i cíli sledovanými společným režimem daňového paušálu.

26 Nejdříve je třeba poznamenat, že podle páté odrážky čl. 25 odst. 2 šesté směrnice a přílohy B této směrnice se poskytování zemědělských služeb, které se obvykle uplatňují při zemědělské produkci, považuje za poskytnutí zemědělských služeb a patří mezi ně mimo jiné „nájem zařízení, které se obvykle používá v zemědělských, lesnických nebo rybářských podnicích, pro zemědělské účely“. Přitom nájem honebních pozemků není tímto ustanovením výslovně uveden a kromě toho nesplňuje podmínky jimi stanovené.

27 Co se týče následně kontextu, v němž se tato ustanovení nachází, je třeba konstatovat, že se tato ustanovení týkají zvláštního režimu, který představuje výjimku z běžného režimu šesté směrnice. Je ustálenou judikaturou, že každá odchylka nebo výjimka z obecného pravidla musí být vykládána restriktivně (viz zejména rozsudky ze dne 12. prosince 1995, Oude Luttikhuis a další, C-399/93, Recueil s. I-4515, bod 23, a ze dne 12. prosince 2002, Belgie v. Komise, C-5/01, Recueil s. I-11991, bod 56). Přitom jako jiné zvláštní režimy stanovené šestou směrnicí musí být tedy tento režim použit pouze v míře nezbytné pro dosažení jeho cíle (viz výše uvedený rozsudek Harbs, bod 27).

28 Konečně co se týče přezkoumání cíle sledovaných společným režimem daňového paušálu, je na místě připomenout, že tento odpovídá požadavku zjednodušení. Jak vyplývá z bodu 29 výše uvedeného rozsudku Harbs, tento režim směřuje k náhradě daně při nákupech zboží a služeb ze strany zemědělce vyplacením paušální náhrady zemědělci vykonávajícím svou činnost v rámci zemědělského, lesnického nebo rybářského podniku, pokud dodávají zemědělské produkty nebo poskytují zemědělské služby.

29 Použití společného režimu daňového paušálu nespočívá na jediném kritériu, že se formálně jedná o zemědělce, ale závisí rovněž na povaze ekonomických činností uskutečňovaných tímto zemědělcem (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Harbs, bod 31). Přitom vykládat pojem „zemědělské služby“ uvedený v páté odrážce čl. 25 odst. 2 šesté směrnice v tom smyslu, že pokrývá nájem, jako je nájem honebních pozemků, který není určen pro zemědělské účely a který se netýká zařízení, které se obvykle používá v zemědělských, lesnických nebo rybářských podnicích, by nebylo v souladu ani s povahou, ani s cílem tohoto režimu.

30 Když tedy v situaci, jako je ta dotčená v původním řízení, dá zemědělec do nájmu honební pozemky, nemůže být považován za osobu poskytující zemědělské služby ve smyslu páté odrážky čl. 25 odst. 2 šesté směrnice, ve spojení s přílohou B této směrnice.

31 Je tedy třeba odpovědět na druhou část druhé otázky, že pátá odrážka čl. 25 odst. 2 šesté směrnice ve spojení s přílohou B této směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že pronájem

honeybných pozemk? zem?d?lcem podléhajícím da?ovému paušálu nep?edstavuje zem?d?lské služby ve smyslu této sm?rnice.

32 S ohledem na odpov?? p?ijatou na druhou ?ást druhé otázky a z d?vod? uvedených v bodech 12 až 16 tohoto rozsudku není na míst? odpovídat na první otázku.

K náklad?m ?ízení

33 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímú p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (t?etí senát) rozhodl takto:

1) **?lánek 25 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977, o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?, musí být vykládán v tom smyslu, že se spole?ný režim da?ového paušálu pro zem?d?lce použije pouze na dodávky zem?d?lských produkt? a na poskytování zem?d?lských služeb, jak jsou vymezeny v odstavci 2 tohoto ?lánku, a že ostatní ?innosti vykonávané zem?d?lci podléhajícími da?ovému paušálu jsou podrobeny b?žnému režimu uvedené sm?rnice.**

2) **Pátá odrážka ?l. 25 odst. 2 sm?rnice 77/388 ve spojení s p?ílohou B této sm?rnice musí být vykládána v tom smyslu, že pronájem honeybných pozemk? zem?d?lcem podléhajícím da?ovému paušálu nep?edstavuje zem?d?lské služby ve smyslu této sm?rnice.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: n?m?ina.